



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto

32199.19
TRIBUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 5751/2013

Dott. BIAGIO VIRGILIO - Presidente - Cron. 32199
Dott. GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI - Consigliere - Rep.
Dott. ANGELINA MARIA PERRINO - Consigliere - Ud. 09/04/2019
Dott. PAOLO CATALLOZZI - Consigliere - CC
Dott. ADET TONI NOVIK - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 5751-2013 proposto da:

SIDIGAS COM SRL, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
FLAMINIA 133, presso lo studio dell'avvocato EDOARDO
LOMBARDI, rappresentato e difeso dall'avvocato GERARDO
MAURIELLO;

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA
VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 180/2012 della COMM.TRIB.REG. di
POTENZA, depositata il 14/12/2012;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 09/04/2019 dal Consigliere Dott. ADET TONI
NOVIK.



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V^A SEZIONE CIVILE

Oggetto:
impugnazione di
avviso di pagamento
accise - gas 2010.

Cron. R.G.N.
5751/2013 Ud.
9/4/2019

Composta da

Biagio Virgilio

-Presidente-

Giuseppe Fuochi Tinarelli

-Consigliere-

Angelina-Maria Perrino

-Consigliere-

Paolo Catalozzi

-Consigliere-

Novik Adet Toni

-Consigliere rel.-

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5751/2013 R.G. proposto da:

Sidigas com s.r.l., in persona del l.r. pro tempore, rappresentata e difesa dall'avv.to Livia Salvini, con domicilio eletto presso il suo studio in Roma, viale Giuseppe Mazzini, 11;

-ricorrente-

Contro

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del direttore pro tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Basilicata, n. 180/1/12, depositata in data 14/12/2012, notificata il ²⁷18/12/2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9 aprile 2019 dal Consigliere Adet Toni Novik.

2110
2019

1

FATTO

1. Con sentenza n. 180 dell'8 giugno 2012, depositata il successivo 14 dicembre, la Commissione Tributaria Regionale della Basilicata respingeva l'appello proposto dalla Sidigas.com s.r.l., esercente attività di fornitura di gas naturale ai privati consumatori (di seguito, la società), avverso la sentenza di primo grado che aveva a sua volta respinto il ricorso dalla medesima proposto avverso il diniego di ravvedimento operoso per il ritardato pagamento di rate di accisa dovute per i mesi di aprile, maggio e giugno 2010. Osservava la CTR che l'atto di diniego era legittimo *"in presenza di palesi inadempienze sostanziali commesse dalla richiedente, come ben evidenziato dall'ufficio nei propri atti difensivi"*.

2. Ricorre per cassazione la contribuente sulla base di quattro motivi, integrati da successiva memoria, cui replica l'Agenzia delle dogane con controricorso.

DIRITTO

1. Con il primo motivo, si lamenta la *«nullità dell'atto impugnato per difetto di motivazione, in violazione dell'articolo 7 legge n. 212/2000 (c.d. Statuto del Contribuente). Omessa motivazione circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio in relazione all'articolo 360, 1° comma, n. 5 c.p.c.»*. Si sostiene che la sentenza impugnata avrebbe omesso di dare risposta al motivo di appello con cui la società aveva censurato la sentenza di primo grado per aver omesso di esaminare l'eccezione di nullità del provvedimento di diniego per vizio di motivazione: in particolare, per non aver il provvedimento dell'amministrazione allegato *"la nota della quale si disconosce il ravvedimento"*, non essendo stati indicati l'importo dei ravvedimenti e le relative causali.

Il motivo è manifestamente infondato. Va ricordato che lo Statuto del Contribuente (L. n. 212 del 2000) all'art. 7, nel disciplinare la chiarezza e motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, stabilisce che questi devono essere motivati secondo quanto prescritto dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione.

Stabilisce inoltre che se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto (per *relationem*), questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

Ora, la norma in esame va interpretata alla luce dell'intero sistema in cui si inserisce e, in tale prospettiva, la doglianza appare palesemente in contrasto, oltre che con il principio del raggiungimento dello scopo, anche con l'art. 10 proprio dello stesso Statuto del contribuente da quest'ultimo invocato. Tale

norma stabilisce infatti che «*I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*», e pertanto, alla luce dei principi espressi dagli artt. 3 (ragionevolezza), nonché alla luce del principio di solidarietà economica e sociale di cui all'art. 2 Cost. che deve reciprocamente ispirare i rapporti fra pubblica amministrazione e cittadino anche nei rapporti tributari (Cass. 17 gennaio 2018, n. 1009), la parte del rapporto tributario, sia essa il contribuente o la pubblica amministrazione, non può lamentare violazioni formali che non abbiano inciso realmente in negativo sulla sua sfera giuridica.

L'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso va inteso, ai sensi dell'art. 3, comma 3, ~~l.~~n. 241 del 1990, in relazione alla finalità "integrativa" delle ragioni che sorreggono l'atto impositivo: il contribuente ha diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare la motivazione, ma non anche di tutti quelli cui, comunque, vi sia un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (nella parte rilevante ai fini della motivazione) sia già riportato nell'atto noto, spettando ad egli provare che almeno una parte del contenuto di tali atti sia necessaria ad integrarne la motivazione (Cass. n. 26683 del 2009 Rv. 610991). Ebbene, la società non ha prospettato per quale motivo la mancata allegazione di un atto dalla stessa predisposto, e ad essa ben noto, abbia arrecato un *vulnus* alla sua difesa. D'altra parte, la stessa commissione regionale "nel ribadire la inesistenza della lamentata illegittimità dell'atto impugnato" dà conto di avere preso in esame l'accertamento e di averlo ritenuto esaustivo sotto l'aspetto motivazionale.

2. Con il secondo motivo, la società deduce la «*violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e conseguente vizio di extra e ultra petizione, nonché violazione dell'art. 24 Cost. (art. 360, n. 4 c.p.c.)*», per aver il giudice di appello, aderendo all'impostazione di quello di primo grado, utilizzato ai fini della decisione elementi introdotti per la prima volta dall'ufficio in sede di costituzione in giudizio, in violazione del principio per cui l'oggetto del processo tributario è insensibile alle ragioni di fatto e di diritto estranee all'atto impugnato. In particolare, l'ufficio aveva integrato l'originaria motivazione dell'atto impugnato evidenziando la circostanza che la società «*era stata autorizzata fiscalmente ad esercitare l'attività di vendita del gas naturale solo in data 18 maggio 2010*», cioè in epoca successiva a quella in cui erano maturate le rate di accisa non pagate.

Il motivo è inammissibile. Va anzitutto ribadito che «Il processo tributario, in quanto diretto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso e tale caratteristica circoscrive il dibattito alla pretesa

effettivamente avanzata con l'atto impugnato, sicché il giudice tributario non può estendere la propria indagine all'esame di circostanze nuove ed estranee a quelle originariamente invocate dall'ufficio» (Sez. 5, Sentenza n. 7927 del 20/04/2016, Rv. 639633 - 01). Tuttavia, nel controricorso l'agenzia delle dogane ha rilevato che sul punto si era formato il giudicato implicito, non essendo stato il vizio di ultra petizione eccepito in appello dalla società. Atteso che la censura di un "error in procedendo", ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4), consente al giudice di legittimità di esaminare anche gli atti del giudizio di merito, essendo giudice anche del fatto, inteso in senso processuale (cfr. Corte cass. 1^a sez. 22.11.2006 n. 24856; id. 3^a sez. 19.1.2007 n. 1196, con riferimento al vizio di extrapetizione; id. 3^a sez. 4.6.2007 n. 12952), rileva il Collegio che dall'esame del ricorso in appello (all. 7 al ricorso) non risulta che il vizio dedotto abbia costituito oggetto di motivo di gravame. Sussiste, quindi, l'eccezione preclusione, in quanto i motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena d'inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio d'appello, non essendo prospettabili per la prima volta in sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase di merito, tranne che non si tratti di questioni rilevabili d'ufficio.

3. Con il terzo motivo di ricorso, la società deduce «*violazione e falsa applicazione dell'art. 13 del d. lgs. n. 472/1997 (art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.)*», per avere la CTR escluso il perfezionamento del ravvedimento operoso "in presenza di palesi inadempimenti sostanziali commesse dalla richiedente", senza considerare che la società era stata costituita mediante cessione del ramo di azienda da parte della Si.Di.Gas S.p.A. munita di specifiche e preesistenti autorizzazioni alla vendita di gas naturale, con la conseguenza che l'autorizzazione fiscale emessa il 18 maggio 2010 realizzava una presa d'atto della voltura delle precedenti autorizzazioni facenti capo alla scorporante.

La doglianza è infondata. In linea di diritto, la circostanza che la cessione di un ramo di una azienda comporti anche il trasferimento dell'autorizzazione amministrativa non significa che il subentrante non debba provvedere alla volturazione di tale autorizzazione. L'autorizzazione, come puntualmente osservato dall'Agenzia, ha carattere personale, perché implica una valutazione discrezionale dell'amministrazione anche in ordine all'esistenza dei requisiti soggettivi dei quali deve essere dotato colui che intende svolgere l'attività. In questo senso, l'articolo 26 del TUA, comma 12, indica le condizioni ostative che precludono al rilascio dell'autorizzazione. Inconferente in proposito è il richiamo alla disciplina Iva, che consente che il diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni riguardanti l'azienda spetta anche al cessionario

dell'azienda, trattandosi di imposta che ha per oggetto la cessione di beni e la prestazione di servizi, e che come tale prescinde da requisiti soggettivi.

4. Con il quarto motivo, si lamenta *«sulla dedotta violazione e falsa applicazione dell'art. 13 del d. lgs. N. 472/1997. Contraddittoria motivazione su un fatto decisivo e controverso per il giudizio (articolo 360 n. 5 c.p.c.)»*. Si sostiene che, avendo il giudice di appello, in sintonia con quello di primo grado, ritenuto che l'autorizzazione fiscale in favore della società era stata rilasciata il 18 maggio 2010, non vi erano cause ostative a che il ravvedimento operoso fosse riconosciuto per i mesi di maggio e giugno, sulla base di una stima presuntiva dei consumi, in analogia a quella operata dall'ufficio in sede di accettazione della polizza fideiussoria.

Il motivo è inammissibile, stante l'applicabilità alla sentenza impugnata della nuova formulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. (essendo stata la sentenza di appello pubblicata il 14/12/2012); in particolare, va ricordato che le Sezioni unite di questa Corte hanno avuto occasione di chiarire (per tutte, Cass., sez. un., 7 aprile 2014, n. 8053) che in relazione a sentenze, come quella in esame, soggette al regime delineato dal testo novellato dell'art. 360, 1° comma, n. 5, c.p.c. il controllo di legittimità concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale), che abbia costituito oggetto di discussione e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Pertanto, è scomparso il controllo sulla motivazione con riferimento al parametro della sufficienza e della contraddittorietà, ma resta il controllo sull'esistenza (sotto il profilo dell'assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla coerenza (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell'illogicità manifesta) della motivazione, ossia con riferimento a quei parametri che determinano la conversione del vizio di motivazione in vizio di violazione di legge, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata. L'omesso esame di elementi istruttori, in quanto tale, non integra l'omesso esame circa un fatto decisivo previsto dalla norma, quando il fatto storico rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti. È quindi denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto

irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. S.U. 7/04/2014, n. 8053).

Nella vicenda all'esame, a fronte delle "palesi inadempienze sostanziali" alla base della pronuncia di rigetto, la società sottopone al Collegio soltanto l'insufficienza *in thesi* riscontrata nella motivazione su alcuni elementi di fatto, come tale inidonea a consentire l'esame della doglianza da parte del giudice di legittimità.

5. Pertanto, per le suesposte considerazioni, il ricorso non può essere accolto; le spese del giudizio di legittimità seguono il criterio della soccombenza e si liquidano come in dispositivo. Sussistono i presupposti per l'applicazione nei confronti della ricorrente dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.p.r. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge n. 228 del 2012.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi euro 2.500 per compensi, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti ^{previsibili} per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quanto ^{previsibile} ~~dovuto~~ per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, *se dovuto...*

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 9 aprile 2019.

Il Presidente

Biagio Virgilio



DEPOSITATO IN CASERULLA

10 DIC 2019

GIUDICE RESPONSABILE
Carmine...

